



4. September 2026

Oberste Finanzbehörden
der Länder

**Betreff: Steuerliche Gewinnermittlung;
Rückstellungen für Arbeitsfreistellungen und sonstige Zusatzleistungen im Zusammenhang
mit Arbeitsverträgen**

Bezug: BMF-Schreiben vom 11. November 1999 (BStBl I S. 959);

GZ: IV C 6 - S 2137/00025/007/039

DOK: COO.7005.100.2.15243818

Seite 1 von 6

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Zur Bildung von Rückstellungen für Arbeitsfreistellungen und sonstige Zusatzleistungen im Zusammenhang mit Arbeitsverträgen nehme ich nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung:

I. Allgemeines

- 1 Arbeitsverträge und damit im Zusammenhang stehende sonstige Vereinbarungen sind Dauer-schuldverhältnisse, die von den Beteiligten noch nicht vollständig erfüllt sind (sog. schwebende Geschäfte, vgl. R 5.7 Absatz 7 Satz 1 Einkommensteuer-Richtlinien - EStR). Der vertraglichen Ver-pflichtung des Arbeitnehmers, eine Arbeitsleistung zu erbringen, steht die Pflicht des Arbeitge-bers zur Gewährung einer Gegenleistung in Form von Geldzahlungen oder Sachleistungen ge-genüber. Der Schwebezustand endet mit dem letzten Tag, an dem Arbeitsleistungen vertragsge-mäß zu erbringen sind (vertraglich festgelegtes Ende der Arbeitsleistungen, z. B. Regelung, nach der der Arbeitsvertrag zu einem bestimmten Zeitpunkt oder mit Ablauf des Monats des Errei-chens des gesetzlichen Rentenalters endet).
- 2 Der in Randnummer 1 genannte Zeitpunkt, ab dem Arbeitsleistungen nicht mehr zu erbringen sind, kann durch vertragliche Absprachen vorgezogen werden (z. B. Altersteilzeitvereinbarungen nach dem Altersteilzeitgesetz, vgl. Randnummer 16). Das gilt jedoch nicht für Vereinbarungen, die zwar faktisch zu einem vorgezogenen Renteneintritt führen, aber das vertraglich festgelegte Ende der Arbeitsleistungen nicht vorziehen (vgl. Beispiele in Randnummer 14).
- 3 Bei der bilanzsteuerlichen Passivierung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten aus Arbeitsverhältnissen und damit im Zusammenhang stehenden sonstigen Vereinbarungen ist



zunächst zu prüfen, ob die jeweiligen Verpflichtungen vor oder nach dem vertraglich festgelegten Ende der Arbeitsleistungen zu erfüllen sind (Beendigung des Schwebezustandes, Randnummern 1 und 2).

1. Bis zum vertraglich festgelegten Ende der Arbeitsleistungen zu erfüllende Verpflichtungen

- 4 Bis zum vertraglich festgelegten Ende der Arbeitsleistungen zu erfüllende Verpflichtungen können in der Steuerbilanz grundsätzlich nicht passiviert werden, da während des Schwebezustandes die widerlegbare Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen. Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Erfüllungsrückstände gestört ist (R 5.7 Absatz 7 Satz 3 EStR). Für Erfüllungsrückstände sind Rückstellungen zu bilden (Randnummern 6 bis 9).

2. Nach dem vertraglich festgelegten Ende der Arbeitsleistungen zu erfüllende Verpflichtungen

- 5 Für ungewisse Verpflichtungen, die nach dem vertraglich festgelegten Ende der Arbeitsleistungen zu erfüllen sind, sind bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen (insbesondere wirtschaftliche Verursachung, Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme) Rückstellungen zu passivieren (Randnummer 10). Ein noch schwebendes Geschäft steht der Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen nach Beendigung des Schwebezustandes nicht entgegen (BFH-Urteil vom 30. November 2005, BStBl 2007 II S. 251).

1. Rückstellungen aufgrund eines Erfüllungsrückstandes (R 5.7 Absatz 8 EStR)

a) Voraussetzungen

- 6 Bei Arbeitsverhältnissen liegen Erfüllungsrückstände und Vorleistungen im Sinne von R 5.7 Absatz 8 EStR vor, wenn und soweit verpflichtend zugesagte, zeitlich zuordenbare und an die Betriebszugehörigkeit der Berechtigten anknüpfende Leistungen noch nicht erbracht wurden, obwohl die entsprechende Gegenleistung bereits (anteilig) „erarbeitet“ wurde. Erforderlich ist ein unmittelbarer, an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierter Zusammenhang von erbrachter Arbeitsleistung mit der sich hieraus ergebenden, aber noch nicht erfüllten Leistungspflicht. Das gilt auch dann, wenn vereinbarte Bedingungen für die Leistungserbringung (z. B. Mindestalter oder Dauer des Arbeitsverhältnisses) ganz oder teilweise noch nicht eingetreten sind (BFH-Urteil vom 5. Juni 2024, BStBl II 2026 S. xx) oder wenn für zugesagte Leistungen der Abschluss eines weiteren Vertrages vorgesehen ist (BFH-Urteil vom 5. Februar 2026, BStBl II S. xx).

- 7 Zu berücksichtigen sind ausschließlich rückständige Leistungen, die voraussichtlich auch tatsächlich in Anspruch genommen werden. Es müssen mehr Gründe für als gegen die



jeweilige Leistungserbringung sprechen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005, BStBl II 2006 S. 371). Dabei sind die Verhältnisse des Bilanzstichtages auch unter Beachtung der Erfahrungen in der Vergangenheit (§ 6 Absatz 1 Nummer 3a Buchstabe a EStG, insbesondere Fluktuationswahrscheinlichkeiten, Geltendmachung von Widerrufsvorbehalten) und des Grundsatzes der Unternehmensfortführung (§ 252 Absatz 1 Nummer 2 Handelsgesetzbuch in Verbindung mit § 5 Absatz 1 Satz 1 EStG) maßgebend.

b) Bewertung

- 8 Werden Erfüllungsrückstände kontinuierlich aufgebaut, sind die jeweils am Bilanzstichtag bereits „erdienten“ Leistungen zurückzustellen. Soweit die Rückstände die Arbeitsleistungen während der gesamten Beschäftigungsdauer abgelten, ist bei der Verteilung des voraussichtlichen Erfüllungsbetrages auf den Beginn des Arbeitsverhältnisses und nicht auf den Zeitpunkt des zivilrechtlichen Entstehens des Anspruchs abzustellen (BFH-Urteil vom 5. Februar 2026, BStBl II S. xx). Die Rückstellungen sind im Regelfall nach § 6 Absatz 1 Nummer 3a Buchstabe e Satz 1 EStG abzuzinsen, es sei denn, die Restlaufzeit beträgt am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate oder die auf der Rückstellung basierende ungewisse Verbindlichkeit ist verzinslich (hierzu BMF-Schreiben vom 26. Mai 2005, BStBl I S. 699). Soweit Erfüllungsrückstände von biologischen Ereignissen abhängen, sind sie nach biometrischen Grundsätzen (z. B. auf Basis der anerkannten Rechnungsgrundlagen nach § 6a EStG) zu bewerten. Mögliche Ansprüche gegenüber Dritten (z. B. Erstattungsbeträge) sind gemäß § 6 Absatz 1 Nummer 3a Buchstabe c EStG gegenzurechnen.
- 9 Besteht ein Erfüllungsrückstand nicht in Geld, gelten insoweit die Regelungen für die Bewertungen von Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen. Maßgebend sind die Einzelkosten sowie die angemessenen Teile der notwendigen Gemeinkosten nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag, sofern die handelsrechtliche Bewertung nicht zu einem niedrigeren Wert führt (§ 6 Absatz 1 Nummer 3a Buchstabe b und Buchstabe f i. V. m. § 5 Absatz 1 Satz 1 EStG).

2. Rückstellungen für Verpflichtungen nach dem vertraglich festgelegten Ende der Arbeitsleistungen

- 10 Rückstellungen für Verpflichtungen, die zeitlich nach dem vertraglich festgelegten Ende der Arbeitsleistungen zu erfüllen sind, kommen nur für ungewisse Verbindlichkeiten in Betracht, die
- am jeweiligen Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sind (R 5.7 Absatz 5 EStR) und
 - wahrscheinlich auch tatsächlich in Anspruch genommen werden (R 5.7 Absatz 6 EStR).
- 11 Bei der Bewertung gelten die Regelungen in § 6 Absatz 1 Nummer 3a EStG und die Richtlinie R 6.11 EStR. So sind neben der zu prüfenden Abzinsungspflicht (§ 6 Absatz 1 Nummer 3a



Buchstabe e EStG) künftige Erstattungsansprüche wertmindernd gegenzurechnen (§ 6 Absatz 1 Nummer 3a Buchstabe c EStG). Soweit die Verpflichtungen kontinuierlich durch Arbeitsleistung aufgebaut werden, sind die Rückstellungen entsprechend der ratierlichen wirtschaftlichen Verursachung anzusammeln (§ 6 Absatz 1 Nummer 3a Buchstabe d EStG).

II. Einzelfälle

1. Zuwendungen anlässlich eines Dienst- oder Firmenjubiläums

- 12 Gemäß § 5 Absatz 4 EStG sind für Verpflichtungen zu Zuwendungen anlässlich eines Dienstjubiläums unter bestimmten Voraussetzungen Rückstellungen zu bilden (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2008, BStBl I S. 1013, punktuell geändert durch die BMF-Schreiben vom 27. Februar 2020, BStBl I S. 254, und 2. Mai 2022, BStBl I S. 631). In diesen Fällen kommt es maßgebend auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit der Berechtigten an, so dass die zugesagten künftigen Leistungen mit den in der Vergangenheit erbrachten Arbeitsleistungen verknüpft und Erfüllungsrückstände aufgebaut werden, die den Ausweis von Rückstellungen erfordern.
- 13 Die Regelungen des § 5 Absatz 4 EStG zur Pauschalierung der wahrscheinlichen Inanspruchnahme gelten nur für Dienstjubiläen, die sich auf eine bestimmte individuelle Betriebszugehörigkeit und Arbeitsvertragsdauer des jeweils Berechtigten beziehen. Hingegen sind bei Verpflichtungen im Zusammenhang mit Firmen- oder Geschäftsjubiläen bei der Frage der voraussichtlichen Leistungserbringung (Randnummer 7) auch dann ausschließlich die allgemeinen Grundsätze maßgebend, wenn sich die Höhe der Zuwendungen ebenfalls an der Dauer der Betriebszugehörigkeit der Berechtigten orientiert (BFH-Urteil vom 29. November 2000, BStBl II 2004 S. 41).

2. Arbeitsfreistellungen unter Fortzahlung von Arbeitslohn

- 14 Für Erfüllungsrückstände aus Vereinbarungen, die Arbeitsfreistellungen vor dem vertraglich festgelegten Ende der Arbeitsleistungen unter Fortzahlung von Arbeitslohn vorsehen, sind - unabhängig von der Bezeichnung der der Arbeitsfreistellung zugrunde liegenden Grundlagen - unter Berücksichtigung der Randnummern 6 bis 9 Rückstellungen zu bilden, beispielsweise für
- in Wertkonten- Guthaben umgewandelte Lohn- und Gehaltsbestandteile zwecks Inanspruchnahme rentennaher Freistellungen,
 - am Bilanzstichtag noch bestehende (zusätzliche) Urlaubsansprüche (BFH-Urteil vom 10. März 1993, BStBl II S. 446), unabhängig davon, ob der Urlaub unmittelbar vor Eintritt



in den Ruhestand in Anspruch genommen wird und deshalb vorzeitig keine Arbeitsleistungen mehr zu erbringen sind (vgl. Randnummer 2 Satz 2) oder

- Verpflichtungen, am vertraglich festgelegten Ende eines laufenden Arbeitsverhältnisses vor Eintritt in die Rente zusätzlich bezahlte Freizeit zu gewähren, wenn die Verpflichtungen von der Betriebszugehörigkeit der Berechtigten abhängen. Das gilt auch dann, wenn die zusätzlichen Freizeittage Bedingungen wie einem Mindestalter oder die Dauer der Betriebszugehörigkeit voraussetzen. In diesen Fällen wird - wie bei Urlaubsansprüchen - das vertragliche festgelegte Ende der Arbeitsleistungen nicht vorgezogen (vgl. Randnummer 2 Satz 2). Für die Rückstellungsbildung kommt es nicht darauf an, ob die die Verpflichtung auslösenden Tatbestände im Wesentlichen bereits vor dem Bilanzstichtag erfüllt sind (BFH-Urteile vom 5. Juni 2024 zur sog. Altersfreizeit, BStBl II 2026 S. xx, und vom 5. Februar 2026 zu einem Vorruhestandsmodell, BStBl II S. xx).

Die Bildung von Rückstellungen für (zusätzliche) Freizeit scheidet aber mangels Erfüllungsrückstand aus, wenn sich diese nicht auf die Betriebszugehörigkeit bezieht, sondern lediglich von der Dauer einer Branchenzugehörigkeit abhängt. In diesen Fällen ist die Freizeit mangels Abhängigkeit der Dauer des zusätzlichen Urlaubs von der Dauer des Beschäftigungsverhältnisses kein Entgelt für eine in der Vergangenheit erbrachte Arbeitsleistung des Arbeitnehmers.

3. Versorgungsleistungen, die ohne die Voraussetzung des Ausscheidens aus dem Arbeitsverhältnis gewährt werden

- 15 Zur bilanzsteuerrechtlichen Berücksichtigung von Versorgungsleistungen, die ohne die Voraussetzung des Ausscheidens aus dem Dienstverhältnis gewährt werden, vgl. Randnummern 1 bis 9 des BMF-Schreibens vom 18. September 2017 (BStBl I S. 1293).

4. Altersteilzeitvereinbarungen nach dem Altersteilzeitgesetz (AltTZG)



Seite 6 von 6

- 16 Zu dem Ansatz und der Bewertung von Rückstellungen für
- Altersteilzeitvereinbarungen im Rahmen des sogenannten "Blockmodells" nach dem AltTZG, vgl. Randnummern 1 bis 14 sowie 16 und 17 des BMF-Schreibens vom 28. März 2007 (BStBl I S. 297) und
 - den sog. Nachteilsausgleich bei Altersteilzeitvereinbarungen vgl. BMF-Schreiben vom 22. Oktober 2018 (BStBl I S. 1112).

III. Zeitliche Anwendung

- 17 Die Randnummern 1 bis 16 sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Die BMF-Schreiben vom 16. Oktober 1984 (BStBl I S. 518) zu Rückstellungen für Vorruhestandsleistungen und vom 11. November 1999 (BStBl I S. 959) zu Rückstellungen für Vergütungen für die Zeit der Arbeitsfreistellung und Jahreszusatzleistungen werden aufgehoben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zum Download bereit.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.